EL PROCESO DE AUDITORÍA

En este artículo se presenta la metodología que debe aplicar el auditor interno en la ejecución de las Auditorías, el que se sustenta en un conjunto de herramientas y técnicas que integran parte de los procedimientos generales de su trabajo para la obtención de información y los métodos analíticos que empleará para alcanzar los objetivos previstos; la importancia de ambos elementos, los requisitos de los mismos, sus propósitos y elementos más importantes a tener en cuenta en su confección para que demuestren las afirmaciones del auditor. Su diseño se concibe para la obtención de evidencias suficientes, relevantes y competentes, base que garantiza la calidad de la elaboración del Informe de Auditoría.



Orientaciones metodológicas de la Ejecución de las auditorías

El Decreto Ley No. 159 De la Auditoría de Cuba, define la auditoría como un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico – administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas.

Como la auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencia, tienen que existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada entidad, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental y neutral.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. El debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.

El papel del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentado de esos sucesos. Los usuarios del informe que por lo general no conocen directamente lo que aconteció en realidad, quieren que el auditor les asegure que la información presentada es una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados.

Durante la ejecución de la Auditoría, el auditor debe asegurarse del cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y del conocimiento y dominio del Manual de Auditoría de la entidad a que está subordinado, pues de ello depende la calidad del servicio que debe brindar y los posibles riesgos en el cumplimiento de los objetivos propuestos.

En este subproceso (Ejecución), debe cumplirse el Planeamiento concebido en tiempo y con la calidad requerida, pues de ello dependerá el cumplimiento del resto de los subprocesos:

Elaboración del Informe y;
Presentación del Expediente

Es importante, recordar que será la madurez de juicio del auditor (obtenido de la experiencia), que le permitirá lograr la certeza moral suficiente para determinar que el hecho ha sido razonablemente comprobado, de tal manera que en la medida que esta descienda (disminuya) a través de los diferentes niveles de experiencia de los auditores la certeza moral será más pobre. Es por eso, que se requiere la preparación, la asesoría y la supervisión por auditores experimentados para lograr la calidad esperada en este subproceso.

Se conoce que al planear la Auditoría Interna, el auditor debe definir los objetivos, el alcance y metodología dirigidos a conseguir esos logros, y es precisamente en este subproceso donde deben cumplirse, pues debe lograr; identificar los asuntos más importantes que deben ser tenidos en cuenta y que responden a las necesidades específicas de la autoridad competente.

El alcance se refiere al límite de la Auditoría Interna, es decir, el grado de extensión de las tareas a ejecutar; puede incluir áreas, cuestión y períodos a examinar.

La metodología de este Capitulo, comprende los procedimientos generales que debe aplicar el auditor interno en su trabajo para la obtención de información y los métodos analíticos que empleará para alcanzar los objetivos previstos; la que ha sido diseñada para la obtención de evidencias suficientes, relevantes y competentes a incluir posteriormente en los informes.

Por consiguiente, al ejecutar el trabajo, los auditores internos deben considerar:

los objetivos de la actividad que está siendo revisada y los medios con los cuales ésta controla su desempeño;
los riesgos significativos de la actividad, sus objetivos, recursos y operaciones, y los medios con los cuales el impacto potencial del riesgo se mantiene a un nivel aceptable;
la adecuación y eficacia de los sistemas de gestión de riesgos y de Control Interno de la actividad; y
las oportunidades de introducir mejoras significativas en los sistemas de gestión de riesgos y de Control Interno de la actividad.

Por consiguiente, constituyen el marco de referencia para la ejecución de las acciones relacionadas con los servicios de Auditoría o de Consultoría, que ha sido previsto. Los resultados que se obtienen cuando se aplican estos procedimientos son la fuente principal del contenido del informe correspondiente.

Evidencias y papeles de Trabajo

Evidencias

Incluyen todas las influencias de la mente de un auditor que afecten su juicio acerca de la exactitud de proposiciones remitidas a él para su revisión.

El auditor no busca una prueba absoluta. Se ocupa de acuerdo con los requerimientos del encargo, de asegurar a una persona responsable y competente de la razonabilidad de las manifestaciones financieras de la dirección y/o de la adecuación de las actividades del Control Interno.

Deben obtenerse evidencias suficientes, competentes y relevantes para fundamentar los juicios y conclusiones que formule el auditor.

Las evidencias se clasifican en:

• Evidencia física: se obtiene mediante inspección y observación directa de las

actividades, bienes o sucesos; esta evidencia puede presentarse en forma de documentos, fotografías, gráficos, cuadros, mapas o muestras materiales. Cuando la evidencia física es decisiva para lograr los objetivos de la Auditoría Interna, debe ser confirmada adecuada y oportunamente por los auditores internos.

• Evidencia documental: puede ser de carácter física o electrónica. Pueden ser externas o internas a la organización. Las evidencias externas abarcan, entre otras, cartas, facturas de proveedores, contratos, auditorías externas y otros informes o dictámenes y confirmaciones de terceros. Las evidencias internas tienen su origen en la organización, incluye, entre otros, registros contables, correspondencias enviadas, descripciones de puestos de trabajo, planes, presupuestos, informes internos, políticas y procedimientos internos. La confiabilidad de las evidencias documentales tiene que valorarse en relación con los objetivos de la Auditoría Interna.

• Evidencia testimonial: se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Estas manifestaciones pueden proporcionar importantes indicios que no siempre cabe obtener a través de otras formas de trabajo en las auditorías internas. Se requiere la confirmación si van a utilizarse como prueba, por medio de la:

— confirmación por escrito del entrevistado;

— el análisis de múltiples fuentes independientes que revelen o expliquen los hechos analizados; y

— comprobación posterior en los documentos.

• Evidencia analítica: surge del análisis y verificación de los datos. El análisis puede realizarse sobre cálculos, indicadores de rendimiento y tendencias reportadas en los informes financieros o de otro tipo de la organización u otras fuentes que pueden ser utilizadas. También pueden efectuarse comparaciones con normas obligatorias o ni-veles propios del sector al que pertenece la organización.

• Evidencia informática: puede encontrarse en datos, sistemas de aplicaciones, instalaciones y soportes, tecnologías y personal informático. Para determinar la confiabilidad de la evidencia informática, el Auditor Interno:

— Puede efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas automatizados y de los relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya to-das las pruebas que sean permitidas; y

— si no revisa los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

• Los requisitos básicos de la evidencia están referidos a la suficiencia, competencia y relevancia.

La evidencia es suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor interno pueda adquirir certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas, comprobaciones o verificaciones a efectuar, con respecto a determinados criterios y su confiabilidad. Los factores que indican la fuerza de las pruebas, comprobaciones o verificaciones a efectuar pueden estar vinculados, entre otros, a:

• nivel de importancia del asunto a comprobar;
• grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea;
• resultados mostrados en el Expediente Único; y
• sensibilidad de la organización al asunto a comprobar.

La competencia se refiere a que la evidencia debe ser válida y confiable. El auditor interno debe considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez e integridad de la evidencia. De ser así, debe obtener evidencia adicional o revelar esa situación como una limitación en el alcance de la Auditoría Interna. La validez, confiabilidad e integridad de la evidencia puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

• la evidencia que se obtiene de fuentes externas es más confiable que la obtenida de la propia organización;

- la evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno adecuado es más confiable que aquélla que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente o no se ha establecido;
- la evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta;
- los documentos originales son más confiables que sus copias;
- las evidencias orales comprobadas por escrito son más confiables que las evidencias orales; y
- la evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permite a la persona expresarse libremente merece más crédito que aquélla que se obtiene en circunstancias comprometedoras.

La relevancia de la evidencia se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho es relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho. También está muy relacionada con los objetivos previstos en la Auditoría Interna y el vínculo directo y claro que debe existir entre éstos y la evidencia analizada.

Los criterios que actúan en la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia a obtener y, en consecuencia, en la realización del trabajo de los auditores internos, son los de Importancia relativa y Riesgo probable.

La identificación del nivel de Importancia relativa y de Riesgo probable por parte de los auditores internos es un asunto de juicio profesional, que puede determinarse teniendo en cuenta, entre otras, las cuestiones siguientes:
- la sensibilidad, el interés estratégico o nacional, el impacto social de los productos, servicios, actividades u operaciones de la organización;
- requerimientos legales y reguladores aplicables;
- la consideración de cuestiones tales como la actitud, la aptitud, la autoridad y la responsabilidad de los dirigentes y el resto del personal; e
- involucran necesariamente consideraciones relacionadas con la calidad (naturaleza) y cantidad (importe) de la evidencia examinada en su relación con los objetivos previstos en la Auditoría Interna.

Papeles de Trabajo

La base de la opinión de un auditor sobre los estados financieros es la revisión que se realiza de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de trabajo exigen que se obtenga evidencia suficiente y competente mediante la inspección, observación, investigación y confirmación como base de la opinión del auditor. Por consiguiente, la opinión del auditor depende de la obtención y evaluación de evidencia suficiente, competente y relevante. El estudio de las declaraciones de la administración y las características esenciales para considerar válidos los datos y la información como evidencia de auditoría. Los diversos tipos de evidencia disponibles como respaldo de las declaraciones de la administración, se evalúan en cuanto a su confiabilidad, relevancia y otras características esenciales. Son las diferentes técnicas utilizadas por los auditores para obtener la evidencia de auditoría, la que se hará documentar en los procedimientos de auditoría con la información revisada, bajo la forma de papeles de trabajo.

Se conocen como papeles de trabajo los registros de los diferentes tipos de evidencia acumulada por el auditor. Cualquiera que sea la forma de la evidencia y cualesquiera que sean los métodos utilizados para obtenerla, se debe hacer y mantener algún tipo de registro en los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo son registros que mantiene el auditor de los procedimientos aplicados como pruebas desarrolladas, información obtenida y conclusiones pertinentes a que se llegó en el trabajo. Algunos ejemplos de papeles de trabajo son los programas de auditoría, los análisis, los memorando, las cartas de confirmación

y declaración, resúmenes de documentos de la entidad y papeles preparados u obtenidos por el auditor. Los papeles de trabajo también pueden obtener la forma de información almacenada en cintas películas u otros medios.

El formato exacto de los papeles de trabajo varía con el tamaño, complejidad y circunstancias de cada compromiso de auditoría. Además, cada auditor, o Unidad de Dirección de Auditoría, tiene por lo general ciertas preferencias por la manera exacta como se deben preparar los papeles de trabajo. El auditor que comienza recibe instrucciones en sesiones formales de entrenamiento o del supervisor en el trabajo.

Este Documento se refiere sobre todo a los aspectos generales de los papeles de trabajo, y se debe contemplar como guía para el trabajo, en el cual podemos consultar y adaptar a las condiciones y características de cada trabajo ordenado y no necesariamente como un modelo que se debe adoptar.

Los papeles de trabajo (formato papel, audiovisual o digital) constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento y ejecución y el informe que se elabore. Por tanto deben contener la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que se presentan en el informe.
Los requisitos principales a tener en cuenta son:

• expresar los objetivos, el alcance, la metodología y los resultados de la Auditoría Interna;
• incluir aquellos programas que se requieran confeccionar específicamente para la ejecución de la Auditoría Interna;
• ser completos y exactos de forma que permitan sustentar debidamente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado. La concisión es importante, pero no deberá sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o papel;
• suficientemente claros, comprensibles y detallados para que un tercero, que no haya mantenido una relación directa con la Auditoría Interna, esté en capacidad de funda-mentar las conclusiones y recomendaciones, mediante su revisión. No deben requerir de explicaciones orales;
• ser legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia. Deben contener índices y referencias adecuados;
• contener la identificación del significado de las marcas de revisión utilizadas por los Auditores Internos, en los casos en que éstas no estén establecidas centralmente; y
• contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.
• cada nivel debe establecer procedimientos para garantizar que los papeles de trabajo sean salvaguardados y conservados durante el tiempo establecido por la Ley.
• Si en el transcurso de dicho término no se ha ejecutado una nueva Auditoría Interna, los papeles de trabajo deben conservarse hasta que ésta se ejecute, oportunidad en la que se analizará la conveniencia de conservar o no todos o una parte de éstos.

Propósitos de los papeles de trabajo

Como una acumulación de toda la evidencia obtenida durante el desarrollo de la auditoría, los papeles de trabajo tienen varias funciones. Los propósitos principales de estos son:
• Ayudar a organizar y coordinar las muchas fases de la revisión de auditoría.
• Proporcionar información que será incluida en el informe de auditoría.
• Servir como respaldo de la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo también sirven como evidencia en caso de demandas legales, fuente de información para futuras declaraciones y otros informes especializados, solicitados por otros órganos de competencia y como guía para exámenes de auditoría posteriores.

Organización y coordinación del examen de auditoria

Los papeles de trabajo son un medio de organizar y coordinar las diferentes fases de la auditoría mientras se llevan a cabo. Durante la auditoría de una entidad grande se pueden asignar auxiliares a las diferentes fases de la revisión. Los papeles de trabajo sirven para asegurar al auditor a cargo que se han completado .todas las etapas del examen, por lo que resulta necesaria la terminación de este, ante la comprobación del examen efectuado. Con frecuencia los auditores no pueden terminar una fase completa de la auditoría en un momento y los papeles de trabajo registran el trabajo terminado hasta el punto en que fue interrumpido, de modo de saber dónde continuar su trabajo, ya sea por el mismo auditor o por otro si así lo requiere la situación presentada. Además, estos deben estar siempre en condiciones para la presentación ante una supervisión o análisis ante el auditado.

Información a incluir en el informe de auditoría

Los papeles de trabajo proporcionan la información que se incluirá en el informe del auditor. El Expediente de auditoría está integrado por los estados financieros, notas complementarias y la opinión del auditor, mostrada en cada papel de trabajo. La evidencia en todas sus diversas formas, constituye la base para el informe, el cual además se archiva en el Expediente, con todos los papeles de trabajo elaborados en el transcurso de la Auditoría. Si se llegara a necesitar un informe especial, prevista por el Organismo de la Administración del estado (MAC) los datos para cualquier proceso adicional, las comprobaciones sobre los exámenes, hallazgos, comentarios de sus incumplimientos y recomendaciones, están contenidos en los papeles de trabajo.

Respaldo a la opinión del auditor

El objetivo final de una auditoría es la expresión de la opinión del auditor. Los papeles de trabajo sirven para respaldarla. El auditor al firmar el dictamen, afirma que la revisión se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo deben contener evidencia de que el trabajo fue planeado de modo adecuado y que se basó sobre la revisión de los controles internos, que los Auditores o Auxiliares fueron supervisados con propiedad, y que se revisó suficiente evidencia competente. También el auditor está afirmando que los estados financieros presentan razonablemente la situación de la entidad, si se trata de una Auditoría Financiera, y los resultados de las operaciones de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los papeles de trabajo deben contener evidencia de que todas las informaciones importantes en los estados fueron revisadas para determinar que presentan razonablemente lo que en realidad ha sucedido dentro de la entidad. En una Unidad de Auditores grande el Director o Jefe, que tiene la responsabilidad de la auditoría, descansa en los supervisores, jefes, Auditores y auxiliares, para llevar a cabo la mayor parte de las fases de la revisión. Los papeles de trabajo deben contener evidencia del trabajo realizado y las conclusiones a que llegó cada una de estas personas, y también evidencia de que el trabajo a cada nivel fue revisado apropiadamente por el supervisor inmediato.

Evidencia legal

Los papeles de trabajo constituyen una forma de evidencia que se puede utilizar en acciones legales. Los auditores pueden tener la necesidad de usar los papeles de trabajo para apoyar su afirmación de que realizaron la auditoría de un modo profesional, que ejercieron el debido cuidado y que no fueron negligentes en la realización de la revisión. Al revisar los papeles de trabajo preparados por los auditores, el Auditor jefe de grupo, debe a cada nivel preguntarse si cualquiera de

la información que aparece allí o si la ausencia de alguna información podría ser utilizada para atacar la competencia del trabajo en algún momento posterior en que quizás esas personas no estuvieran disponibles para ofrecer aclaraciones adicionales.

En los papeles de trabajo no debe haber afirmaciones contradictorias, y cualquier conclusión final que se oponga a otra evidencia, debe ser plenamente justificada. En todos los asuntos dudosos tiene que existir la explicación adecuada para la conclusión a que se llegó.

Informes especializados

Otra función de los papeles de trabajo es proporcionar la información necesaria para la preparación de informes a la administración sobre la suficiencia de los controles internos, o para la preparación de declaraciones o informes a otros órganos gubernamentales. En ocasiones los auditados necesitan información de los papeles de trabajo para los informes que preparan ellos mismos, o pueden necesitar información debido a que hayan sido destruidos sus registros originales.

Guía para auditorias subsecuentes

Usualmente el auditor debe revisar en el Expediente de la entidad los papeles de trabajo de la auditoría anterior para llevar a cabo la revisión actual. Los papeles de trabajo de la auditoría anterior señalan las dificultades encontradas y la solución que se les dio. Así, el auditor está alerta sobre la posibilidad de encontrar una situación similar en la actualidad. Además, por la auditoría anterior el auditor debe estar familiarizado con la descripción del sistema de contabilidad y los controles, a fin de estar consciente de los cambios que se produzcan durante el año y hacer las modificaciones necesarias en el programa de auditoría. Existe gran peligro en seguir con demasiada fidelidad los papeles de trabajo de la auditoría anterior. El auditor se beneficiará viendo el formato de un análisis en particular de la vez anterior, pero sólo debe utilizar ese mismo formato si es adecuado para la situación de la actual. La duplicación de los pasos de auditoría señalados en los papeles de trabajo de la anterior puede muy bien dar como resultado pasos innecesarios e inadecuados, así como la omisión de algunos procedimientos fundamentales para una auditoría adecuada en las actividades y acontecimientos de la actual.

Propiedad de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo que preparan los auditores son de su propiedad y por lo general se considera confidencial la información que contienen. Usualmente antes de entregar información que aparece en los papeles de trabajo el auditor obtiene el consentimiento del auditado. Si recibe una citación o un requerimiento judicial en el que le pidan información de los papeles de trabajo, el auditor tiene que entregarla.

También el auditor puede verse en la necesidad de revelar alguna información incluso contra los deseos del cliente a fin de cumplir con normas de auditoría, como sucede en los casos en que subsecuentemente se descubren hechos que existían a la fecha del informe del auditor.

Es difícil establecer el tiempo que un auditor debe conservar los papeles de trabajo. Debe conservarlos en tanto son importantes para auditorías subsecuentes y para cumplir cualquier requisito legal. Debe cumplir con las normativas que al efecto existan.

Tipos de papeles de trabajo

Puesto que los papeles de trabajo son el medio para acumular toda la evidencia que necesita el auditor para emitir una opinión profesional, los tipos de papeles de trabajo tienen necesariamente que ser muy variados.

Algunos papeles de trabajo siguen un formato estándar, mientras que otros son un simple memorando de una discusión que se llevó a cabo relativa a la revisión de auditoría. Los principales tipos de papeles de trabajo son: 1) planes de auditoría, 2) hoja de trabajo y asientos de ajuste, 3) Hojas detalle, confeccionadas para agrupar cuentas de una tema 4) sumarios descriptivos, para los casos de auditoría financiera o certificación de estados financieros 5) declaraciones y confirmaciones, y 6) actas y otros registros. Cada papel de trabajo debe ser tan completo como sea posible, y no dejar dudas relativas al asunto con el cual se relacionan. A continuación se describen cada uno de los principales tipos de papeles de trabajo.

Planes de auditoría

Los papales de trabajo deben contener la evidencia de que el auditor ha desarrollado una estrategia general para la conducción y alcance de la revisión. Se deben hacer anotaciones en relación con la actividad en la cual opera la entidad auditada, condiciones que exijan procedimientos especiales de auditoría, cualquier principio contable poco usual utilizado, y la naturaleza de cualquier informe especial que se deba rendir. El programa de auditoría, documento de planeación que establece los procedimientos de auditoría que se estiman serán necesarios para cumplir los objetivos de la auditoría, puede estar respaldado por un cuestionario de control interno, diagramas de flujos, un organigrama, y evidencia general que ayude a dar forma al curso de la revisión. Entre los papeles de trabajo se incluyen las anotaciones preparadas durante el desarrollo del examen sobre asuntos pendientes a investigar más adelante, junto con una explicación completa de la solución de estos asuntos, generalmente se adquieren y analizan en la exploración preliminar.

Hoja de trabajo.

El balance de comprobación es el vínculo conector entre los libros de contabilidad y los estados financieros sobre los que el auditor emite sus criterios. La hoja de trabajo es la cédula de control que muestra, las interrelaciones de todas los demás papeles de trabajo relativos a las cuentas examinadas, tal vez agrupadas, con los otros tipos de evidencias. Este sistema de preparar y organizar los papeles de trabajo mostrando una hoja de trabajo por grupos de cuentas del balance general, una hoja de trabajo del estado de resultados, es importante pues constituyen una guía importante de trabajo para el Auditor, ya que cada una de las partidas en estas hojas de trabajo aparecen analizadas en sus correspondientes papeles de trabajo, generalmente se utilizan Hojas de 8 columnas o más, la que aparece en el Manual de Papelería Institucional.

Usualmente para cada juego de papeles de trabajo se prepara un índice que muestra con claridad la ubicación dentro del archivo de papeles de trabajo por temas, previstos en el planeamiento, los que deben organizarse, según criterios del auditor, aspecto importantes a la hora de confeccionar las notas del Informe, hoja de trabajo borrador del informe del auditor, todas las notas y otras informaciones recopiladas como evidencia, véase “Estándares” en capítulo XIV del Manual de Auditoría.

Confección de los Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo han de encabezarse de acuerdo con su contenido, por lo general es el jefe de la auditoría el que los encabeza y en muchos casos es él quien comienza el trabajo en ellos para mostrar a sus auxiliares la forma en que deben realizarse. Una vez terminada la auditoría, los papeles de trabajo se ordenan en el

expediente de trabajo de auditoría correspondiente.

Con el objetivo de confeccionar los papeles de trabajo con la calidad adecuada, de forma, que cumplan los requisitos necesarios, se considerarán las siguientes indicaciones:

a) Poner el encabezamiento en la parte superior, ubicándose al centro o lado izquierdo, según el tipo de papel que se utilice y la forma en que se archivarán.

Este encabezamiento contendrá:

• Nombre de la División, Gerencia o de la dependencia objeto de la auditoría.

• Nombre de la hoja de trabajo u objetivo, referido a la cuenta o procedimiento que se revisa.

• Fecha o período que se revisa, según el caso, que puede ser en letra o en número.

b) Utilizar el cuño de identificación, en la parte superior derecha, al ancho de una hoja de 8,5 pulgadas, lugar que permitirá fácil localización de la hoja de trabajo. En los casos que las hojas de trabajo sean de mayor ancho, se cortarán a partir de esa medida, hasta el nivel de la parte inferior del encabezamiento, dejando visible toda la parte superior de la hoja, Encabezamiento e Identificación.

El cuño de identificación deberá contener los espacios de:

PT (Identifica el Papel de Trabajo que se habilita)
AUDITOR (Iniciales del Auditor)
FECHA (Fecha en que se habilita el Papel de Trabajo)

c) Utilizar el papel de trabajo adecuado para cada asunto, papel columnar (de 5 y 8 columnas, los que se muestran en el Manual de Papelería Institucional), de estados, análisis, etc., papel rayado, mostrada como PT: Hojas de Notas, en el Manual de Papelería Institucional, o sin rayas, las que pueden utilizarse adicionalmente para concluir comprobaciones de diferentes papeles de trabajo.

d) De acuerdo con la forma del papel de trabajo y la de su archivo, mediante el tema que trata y número indicado, además la media firma del autor y la fecha en que se confecciona.

e) No escribir por las dos caras para facilitar su manipulación y lectura.

f) Contenga el resumen de los resultados de las verificaciones efectuadas, al pie y de no ser posible, en hoja adjunta.

g) Consignar en cada hallazgo, que así lo requiera la normativa o procedimiento que se incumple.

h) La información matemática que contenga sea correcta.

i) Sean legibles, limpios y claros.

j) Emplear una adecuada redacción que permita a cualquier persona autorizada tener acceso a los mismos y la interpretación de su contenido.

k) Tener el diseño apropiado de acuerdo con el objetivo que se persiga y otras cuestiones de forma.

l) Se hayan empleado correctamente marcas, rayas y dobles rayas.

m) Las hojas de trabajo estén dobladas correctamente.

n) Se conserven adecuadamente, en el proceso de ejecución de la Auditoría.

o) Que contengan referencias cruzadas con los hallazgos que se relacionan entre sí.

p) No incluir en una misma hoja, notas o comentarios sobre asuntos distintos, utilizando una hoja para cada materia tampoco incluirá análisis de cuentas diferentes, salvo que tengan una relación muy estrecha y se complementen.

q) Cuando sean objetos de revisión deberá dejarse constancia en los mismos de la revisión realizada, mediante la firma de quien lo realizó y la fecha en que se efectuó.

r) El auditor tendrá siempre presente que el contenido y orden de los papeles de trabajo reflejan su grado de competencia, experiencia y conocimientos.

s) Al confeccionar los papeles de trabajo correspondientes a las Notas, deberá utilizar plecas como sangría, para identificar los resultados de las comprobaciones por los resultados de los exámenes provenientes de los diferentes papeles de trabajo, plasmándose además el origen de estas, como referencia cruzada entre estos papeles.

t) En cada papel de trabajo Hojas de Notas, debe el auditor utilizar referencia cruzada con los resultados del Informe, ello facilitará la preparación del mismo.

Índice y organización de los Papeles de Trabajo.
El Auditor debe indiciar los Papeles de Trabajo durante la auditoría, ya que de esa forma facilita la búsqueda de cualquier dato o información que desee mientras se realiza el trabajo. Estos deben ser organizados por cuentas del Balance, que han sido objeto de comprobaciones y verificaciones y al final, colocar aquellos papeles de trabajo que no están vinculados directamente con alguna de las cuentas contables o temas que fueron objeto de examen.

Los papeles de trabajo se deben indiciar en el mismo orden en que las cuentas o grupos de cuentas aparecen en los estados Financieros, primero las del Balance General y después las del Estado de Resultados.

BG Balance General
ER Estado de Resultado
EC Estado de Costo de Producción y de la Mercancía Vendida
AJ Asientos de Ajustes
N Notas. (incluye todas las notas de la Auditoría, ordenadas según orden del abecedario utilizadas en su ejecución
A-Z Cuentas y Grupos de Cuentas, se ordenarán de acuerdo con el mismo archivo de los Papeles de Notas, y se tendrá en cuenta, la identificación de la letra del Tema y por supuesto la numeración correspondiente:
Ejemplo:
“PT: A-1
PT: A-1-1
PT: A-1-2, etc
PT: A-2
PT: A-2……
……. Et.
Siguiente Tema
“PT: B-1
PT: B-1-1
PT: B-2

PT: B-3
Etc.
Todo papel de trabajo relativo a una cuenta o grupo de cuentas, un Tema, deberá asignársele un número de orden empezando por la letra A. Después del número que se le otorgue se pondrá un guión (-) y a continuación el número consecutivo que le correspondiere a:

• Papeles de trabajo correspondiente al grupo de cuentas “Efectivo en Caja y Banco” se numerarán como “A” “Efectivo en Caja y Banco” los papeles de trabajo correspondientes se numerarán “A-1”, “A-2” , “A-3”, etc. Y si en una acción se necesitara un soporte documental contenido en la anterior entonces se utilizaría un dígito adicional para identificarla sin perder la identidad de la acción, luego: “sería la letra, el primer dígito, y el segundo

Ejemplo

PT: A-1-1

• Papeles de trabajo correspondiente al grupo de cuentas de “Cuentas por Cobrar”, se numerarán con el número que le corresponda, digamos D y a continuación después de la línea inclinada, el número consecutivo que corresponda a cada uno de los papeles de trabajo, “ D-1”, “D-2”, “D-3”, etc.

Los papeles de trabajo que no corresponden a una cuenta, deberán clasificarse y numerarse acorde con el tema que se trate, siguiendo igual procedimiento que el antes señalado.

Los papeles de trabajo de carácter general, o sea los que no se corresponden con una cuenta contable o con alguna temática del control interno, deberán clasificarse dentro de un “Otros” siguiendo los mismos criterios de numeración antes consignados, si se tratase de otro tipo de auditoría, organizará los temas correspondientes y asignará de igual forma una letra, y un número o varios si ello es necesario, e indiciará al inicio para posibilitar su búsqueda.

Si después de haber numerado los papeles de trabajo relativos a un tema determinado surgiera la necesidad de archivar uno o varios que pertenezcan al mismo tema y por estar utilizados los números consecutivos correspondientes, no sea posible darles la numeración que le corresponderían se le asignará el número del papel de trabajo cuya temática es la más afín con el nuevo o nuevos que se requieran archivar, adicionándole a los mismos después de un punto el número consecutivo correspondiente ejemplo: “A-¿-”, etc.

Requisitos que deben observarse en la confección de los Papeles de Trabajo

Deben ser confeccionados de tal forma, que permitan:

• La sistemática revisión del desarrollo del trabajo de auditoría por el jefe del grupo, supervisiones o el jefe del órgano, según corresponda.

• Que otros auditores puedan proseguir loas trabajos interrumpidos por cualquier causa, por los auditores que iniciaron la auditoría.

• Obtener la evidencia de las conclusiones y juicios significativos que se emiten en los informes de auditoría, por otros auditores que no hayan tenido contacto con la auditoría practicada.

• Posibilitar información suficiente a los auditores que efectuarán una nueva auditoría a la entidad.

• Permitir a los auditores externos, la revisión de las mismas, ya sean, de instituciones estatales o entidades independientes que contrate la Corporación.

• Otros requisitos importantes:

• Contener las evidencias relevantes, suficientes, competentes y razonables de las comprobaciones, verificaciones e investigaciones realizadas por los auditores y sus resultados que sustenten los juicios y conclusiones que se formulen en el informe, así como las notas y observaciones redactadas, que permitan elaborar el informe de la auditoría, garantizando que en el momento de confeccionar el informe no se requiera de información adicional.
• Deben contener la información suficiente que no requiera de explicaciones complementarias.

• Deben ser veraces y los cálculos plasmados en los mismos deben ser exactos.

• En los mismos deben considerarse los objetivos, alcance, programas, guías y metodología empleada e la auditoría, incluyendo métodos y criterios utilizados para la determinación de las muestras y su obtención.

• Debe dejarse constancia del origen o fuente de la información para que quede fijado el valor de la evidencia, además, deberá reflejarse el alcance y las limitaciones de las comprobaciones e investigaciones practicadas para indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor.

• Deben estar organizados de forma tal que la rápida localización de cualquier información contenida en los mismos para lo cual deben paginarse de forma tal que al detallarlos en la Hoja de Control del Expediente de la Auditoría esta funcione como un índice.

Cuños del Auditor

Los cuños que se han habilitado son los siguientes:

• El cuño de identificación, cuyo objetivo es facilitar el reconocimiento de los papeles de trabajo, al contener el número del papel de trabajo (PT), tema que abarca el mismo, al tiempo que incluye la fecha y la media firma del auditor actuante que lo elabora.
• El cuño corporativo, con el símbolo de la Corporación, el cual tiene como objetivo que al plasmarse en los documentos que se revisan quede constancia de que este ha sido objeto de comprobación por el auditor.

Marcas del Auditor

Son los símbolos que utiliza el auditor con el objetivo de dejar constancia fehaciente de los actos ejecutados; lo que permite que otros funcionarios autorizados conozcan cuales fueron las acciones desarrolladas.

Los auditores necesariamente tienen que tener un arsenal de marcas de revisión preestablecidas que indiquen las comprobaciones y verificaciones realizadas en libros, formularios y otros documentos que examinen, como prueba desarrollada por el auditor que actuó.

Las marcas que se señalarán a continuación son a modo indicativo pudiendo los auditores actuantes utilizar aquellas con las que estén más familiarizados, pero en ese caso es obligatorio consignar en los papeles de trabajo las marcas utilizadas y su significación, para permitir a otros auditores reconocer el tipo de verificaciones y comprobaciones realizadas por los que actuaron en los documentos objeto de verificación. Las marcas que se indican son las siguientes:

Es obligatorio consignar en los P/T las marcas que el auditor utiliza y su significación.

A continuación se señala un grupo de marcas como ejemplo de las que puede utilizar el auditor.

Responsable: Jefe de Grupo y Auditores

Objetivos:
• Servir como guía para el trabajo, en el cual los auditores puedan consultar y adaptar a las condiciones y características de cada entidad.
• Ayuda a organizar y coordinar las fases de ejecución y revisión de la auditoría.
• Proporcionar información que sirva de preparación metodológica a todos los profesionales de la Contabilidad, Auditoría y a otros administrativos y técnicos de la Corporación.
• Uniformar la confección de los papeles de trabajo hasta su archivo en el Expediente de Auditoría.
• Elemento fundamental para resumir la opinión sobre los resultados de la auditoría y elaborar el Informe final.

Estándares:

En la ejecución de la auditoría pueden utilizarse varios documentos que respaldan exámenes, comprobaciones, solicitudes, verificaciones, muestras, cálculos, en fin pueden ser evidencias confeccionadas por el auditor, o suministradas internamente por el auditado o por un tercero, de manera, que su presentación no podrá limitarse a un estilo único. No obstante, se han previsto estándares basados en la necesidad de uniformar las preparadas por el auditor, localizadas en el Capítulo XII "Estándares" de este manual de Auditoría, y en el Manual de Papelería institucional, con el nombre de:

• Papeles de Trabajo de 3, 5, y 8 Columnas.
• Hoja de Notas
• Cuentas "T"
• Documentos de diferentes transacciones tomados de los sistemas contables y comerciales establecidos por el auditado para controlar y registrar los diferentes hechos económicos de la entidad.
• Documentos necesarios para soportar exámenes efectuados, preparados por el auditado.
• Otros documentos preparados por el auditor en la realización de determinadas acciones de diferentes etapas de la Auditoría.

Riesgos:

1. No llevar a cabo el examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
2. No asegurarse de la persona responsable y competente sobre la razonabilidad de las diferentes manifestaciones financieras.
3. El auditor no está preparado para dudar de la validez e integridad de la evidencia.
4. Que la muestra tomada no sea suficiente para sustentar los resultados del examen efectuado y el cumplimiento de los objetivos programados.
5. No evaluar la evidencia aplicando técnicas confiables que aseguren su validez y razonabilidad.
6. No identificar el nivel de importancia relativa y de riesgo probable de una evidencia.
7. Las evidencias documentales no expresan con claridad el objetivo del alcance de las comprobaciones efectuadas.
8. Los hallazgos no se definen claramente y carecen de razonabilidad para sustentar el resultado del examen, la conclusión y recomendación para demostrar

la naturaleza y alcance del trabajo realizado.
9. No limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes.
10. Las comprobaciones y sus resultados expuestos no son lo suficientemente claros, comprensibles y detallados para que un tercero esté en capacidad de fundamentar conclusiones y recomendaciones mediante su revisión.

Durante los trabajos de Consultoría, los auditores internos deben considerar el riesgo compatible con los objetivos del trabajo y estar alertas a la existencia de otros riesgos significativos, entre ellos:

• Detectar una irregularidad, y no seguir el proceso hasta el final, entre ellos documentos no firmados, cuentas no aceptadas, saldos envejecidos, existiendo un riesgo, de no detectar la comisión de un hecho delictivo.
• Concebir una acción, y dar cumplida simplemente la misma, obviando secuencias lógicas del proceso de investigación, existe el riesgo de no detectar y exponer deficiencias

Los auditores internos deben incorporar los conocimientos del riesgo obtenidos de los trabajos de Consultoría en los procesos de identificación, análisis y evaluación de las ex-posiciones de riesgo significativas en la organización.

Un sistema complejo de aplicaciones incluye un gran número de procedimientos que pueden no dejar un rastro completo, por consiguiente, los errores en la lógica de un programa de aplicaciones pueden ser difíciles de detectar oportunamente por procedimientos manuales.

Controles:

Todos los papeles de trabajo son objeto de control, tanto por el jefe de grupo como supervisores actuantes, las que pueden realizarse tanto en la etapa de la ejecución de la Auditoría, o después de terminada. Se archivan en el Expediente de la Auditoría según lo establecido en este Manual.